



dottor Paolo Giunchi
notaro

nulla virtus veritate potior

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI DOPO LA LEGGE 27 DICEMBRE 2006 N. 296

DA NOVELLA A NOVELLA

TABELLE

1 PERIODI DI VIGENZA DELLE VARIE NORME

2 RAPPORTI DI CONIUGIO PARENTELA ED AFFINITA'

3 ESENZIONI - RIDUZIONI - DETRAZIONI.

4 IMPOSTA DI DONAZIONE ALIQUOTE - FRANCHIGIE

5 QUADRO SINOTTICO DELAZIONE DELL'EREDITA'

6 IMPOSTA DI SUCCESSIONE ALIQUOTE - FRANCHIGIE

IMPOSTA DI DONAZIONE

ANNOTAZIONI

PRESUNZIONE DI LIBERALITA' - CLAUSOLE

COACERVO - CLAUSOLE

ESENZIONI - RIDUZIONI - DETRAZIONI - NOTE - CLAUSOLE

VINCOLI DI DESTINAZIONE - CLAUSOLE

IMPOSTA DI SUCCESSIONE

ANNOTAZIONI

ESENZIONI - RIDUZIONI - DETRAZIONI - NOTE - CLAUSOLE

COACERVO - CLAUSOLE

Estratti dalle leggi 24 novembre 2006 n.286 e 27 dicembre 2006 n.296



DA NOVELLA A NOVELLA

Nell'ottica di questo lavoro, diretto ai nostri collaboratori, la cui capacità ed il cui aggiornamento costituiscono componente imprescindibile della qualità della prestazione di ogni Notaio, abbiamo modificato le Tabelle relative alla imposta di successione e donazione ed inserite di nuove, con lo scopo **di consentire, sin dal primo contatto con le parti, di avere percezione di quanto necessario per la corretta istruttoria della pratica.**

Con l'intento, anche, nel rivedere il quadro generale delle suddette imposte, da ultimo modificato dalla legge 27 dicembre 2006 numero 296, di cercare di identificare i punti più oscuri o controversi e dare un minimo ordine, se non altro "operativo", al bailamme che ci troviamo ad affrontare.

Un lavoro, quindi, che non si sovrappone agli ottimi studi in argomento già inviati in Lista (cito quelli prodotti dal Consiglio Nazionale e quello di Giovanni Rizzi) ma che costituisce la tessera di un mosaico ancora in corso di formazione, con la partecipazione di chi ne abbia interesse.

Tabella 1 – vigenza delle nuove norme.

La volubile politica fiscale in materia di imposte di successione e donazione (e non solo) e la conseguente tormentata storia della conversione in legge 24 novembre 2006 n. 286 del decreto numero 262 del 3 ottobre 2006, più volte modificato in itinere da emendamenti e "subemendamenti", abbiano modellato un temibile *Golem**, impasto di imposte ipotecarie e catastali e di registro, approdato ad una operazione di inverecondo, grottesco belletto ai danni della semi defunta imposta sulle successioni e donazioni; e da ultimo ritoccato con la legge "finanziaria" (di nome ma ... "*buona donna*" di fatto per la sua tendenza a non rifiutare alcun assatanato ospite) che ha introdotto un'ulteriore franchigia ed alcuni benefici.

Non è il caso di insistere ancora sui danni prodotti dalla ingiustificata urgenza di introdurre la (pesante) tassazione di donazioni e successioni con lo strumento del decreto legge.

Occorre invece inseguire le varie norme nel loro iter, al fine di cercare di comprendere il loro periodo di **vigenza**.

Il citato decreto legge citato ha operato dal momento della sua (fantomatica) entrata in vigore fino al momento della sua conversione in legge.

Il suo finale emendamento ha stabilito che le modifiche apportate (più favorevoli al contribuente) andassero in vigore, per le donazioni dalla entrata in vigore della legge di conversione e per le successioni dal 3 ottobre 2006, penalizzando chi, intrappolato in una delle diverse penalizzanti versioni impositive, non avesse ancora preso atto dell'eclissi del rispetto del

legislatore per i destinatari delle leggi, accorciando ed allungando il termine di presentazione della dichiarazione di successione, negando e concedendo franchigie e benefici.

Con rapace attenzione, infatti, la legge di conversione del 24 novembre 2006 n. 286, in vigore dal 29 novembre, si è affrettata a precisare (articolo 1 comma 2) che

“Sono fatti salvi gli effetti prodotti dall’articolo 6 del decreto legge 3 ottobre 2006 n. 262, nel testo vigente prima della entrata in vigore della presente legge”

Ovvero: ***chi ha dato ha dato, chi ha avuto ha avuto.***

La stessa preclusione non è portata invece dalla legge “finanziaria”, che ha anch’essa sancito l’applicazione delle sue norme più favorevoli per il contribuente a decorrere, per la donazione, dalla sua entrata in vigore (1° gennaio 2007) e, per le successioni, dal 3 ottobre 2006, ma **senz’altra precisazione.**

Ciò dovrebbe consentire **l’accesso ai benefici statuiti in data posteriore a quella della suddetta legge di conversione anche a chi avesse presentato la dichiarazione di successione dopo il 3 ottobre 2006 e prima dell’1 gennaio 2007.**

In particolare, di ottenere il **rimborso delle imposte pagate** in più per non aver potuto usufruire della **franchigia a favore del portatore di handicap e per i trasferimenti mortis causa di aziende, azioni e quote di partecipazione in società.**

Ed anche in relazione al **termine di presentazione della dichiarazione di successione**, fissato in sei mesi dal decreto legge e ricondotto ad un anno dalla successiva legge “finanziaria”, posteriore quindi alla legge 24 novembre 2006 n. 286 che aveva fatto salvi ***“gli effetti prodotti dall’articolo 6 dello stesso decreto”***.

Ovvero: coloro che avessero presentato la dichiarazione relativa a successione apertasi dal 3 ottobre 2006 e prima della “finanziaria” **sembra concessa la “immunità sanzionatoria” ove presentino dichiarazione integrativa**, anche trascorsi i sei mesi dal decesso del *de cuius*, ma entro il nuovo termine di un anno.

Tabella 2 – Rapporti di coniugio, parentela ed affinità

Ha lo scopo di rendere anche visivamente **immediata la rilevanza** di tali rapporti ai fini civilistici e fiscali ed in relazione anche dei divieti posti al Notaio dall’articolo 28 della legge notarile.

Tabella 3 – Esenzioni - riduzioni - detrazioni

A. La tabella indica, in estrema sintesi ed in ordine alfabetico, l’elencazione dei più importanti benefici, per poter identificare **da subito** se soggetti o oggetti del trasferimento che siamo incaricati di perfezionare vi possano accedere.

Per il richiamo delle relative norme, per particolari annotazioni e per le clausole si vedano i relativi paragrafi.

B. Per i benefici relativi alla imposta di donazione, si è tenuto conto del disposto dell’articolo 59 comma 3 del d. lgs. 31 ottobre 1990 n. 346, che stabilisce l’applicazione della imposta di registro in misura fissa per le donazioni di beni e diritti **esenti da imposta**, tranne che per i titoli di cui alle lettere h) ed i) dell’articolo 12 e per gli autoveicoli (articolo 59-bis).

Per i trasferimenti di cui all’articolo 3 del d.lgs. cit. (fra i quali anche il 4-sexies aggiunto dalla legge “finanziaria” relativo ai trasferimenti di aziende, azioni, quote di partecipazione sociali) la norma dispone che **non sono soggetti a tassazione** per cui essi (testualmente) non scontano imposta alcuna; e quindi nemmeno quella fissa si cui all’articolo 59 t.u..

Come anche le donazioni effettuate nel limite della franchigia, non riconducibili all'articolo 59 citato, imposta per gli atti esenti.

Il Ministero sembra invece orientato a pretendere, comunque, **l'imposta fissa**, considerando che la donazione è "atto di notaio", ai sensi dell'articolo 11 della tariffa allegato A alla legge di registro.

C. La legge "finanziaria" 27 dicembre 2006 n.296 ha dunque inserito, **nell'articolo 3 del testo unico 346\1990, il comma 4 sexies**, fondando una ipotesi di *trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768 bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti, non soggetti all'imposta.*

Osservazioni

La imprecisione lessicale impone un'analisi letterale e logica del testo della disposizione e porta a conclusioni che forse sfuggono ad una sua prima lettura .

I trasferimenti ed i loro soggetti

La norma recita: *I trasferimenti []
effettuati **ANCHE** tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768 bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti []
di quote sociali e di azioni
non sono soggetti all'imposta.*

Il legislatore, con mala grazia, inserisce la disposizione, comma 4 sexies, nell'articolo 3 del t.u. delle imposte di donazione e successione (che sono le fattispecie per le quali tale articolo è nato) ed amplia la categoria dei trasferimenti beneficiati comprendendovi anche quelli effettuati tramite i patti di famiglia che importano trasferimenti a favore dei discendenti (risolvendo alcune delle incertezze sulla loro tassazione)

La congiunzione **ANCHE** e la posizione delle **DUE VIRGOLE** non permettono altra lettura logica del testo, che quella di cui alla seguente parafrasi (coordinata con l'articolo 3 del d.lgs. 30 ottobre 1990 n.346, in fine al quale è collocato il comma 4-ter in oggetto):

Non sono soggetti ad imposta di successione e donazione i trasferimenti di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni, effettuati anche a favore dei discendenti per il tramite dei patti di famiglia di cui....

Se questo è il senso da darsi alla norma, qualsiasi trasferimento di aziende e partecipazioni sociali, sia per donazione che per successione *mortis causa* che per patto di famiglia o a titolo gratuito, godrebbe del beneficio quali ne fossero gli aventi causa, configurandosi così una loro **sorprendente detassazione***.

[N.B. La novella ignora (sembra plausibile ritenere che si tratti di un'omissione involontaria) fra i **trasferimenti** beneficiati quelli **a titolo gratuito**, che legge 24 novembre 2006 numero 286, di conversione del decreto legge 3 ottobre 2006 numero 262, all'articolo 2 comma 47, ha invece definitivamente equiparato, in merito alla loro tassazione, alle donazioni ed alle successioni, stabilendo altresì la applicazione delle norme compatibili del t.u. del 1990].

Oggetto del trasferimento sono (letteralmente)

Aziende e rami di esse - Quote sociali - Azioni

Stabilito tale oggetto, il legislatore pone una barriera all'accesso al beneficio, statuendo che, *ove oggetto del trasferimento siano quote sociali o azioni relative alle società cui all'articolo 73 del d.p.r. 21 dicembre 1986 n. 917* (soggetti passivi della imposta sui redditi delle società), il

beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le *quali è acquisto o integrato il controllo di cui all'articolo 2359 comma 1 lettera a del codice civile.*

Non vi è dubbio che tale proposizione sia declinabile come segue:

il trasferimento avente oggetto quote di partecipazioni in società diverse da quelle di cui all'articolo 73 del t.u.i.r gode del beneficio a prescindere dall'acquisizione o dalla integrazione del controllo della società.

L'ulteriore periodo della norma fissa le condizioni per la applicazione del beneficio e del suo mantenimento¹, stabilendo che esso “*si applica a condizione che gli aventi causa proseguano nell'esercizio dell'attività di impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto della donazione (e della stipulazione del patto di famiglia? e di quello a titolo gratuito?), apposita dichiarazione in tal senso.*

Data la premessa, per la quale nessun onere di assunzione di controllo della società è riferito ai trasferimenti di partecipazione sociali diverse da quelle di cui all'articolo 73, si deduce che **la espressione “che gli aventi causa detengano il controllo.....” non riguarda i trasferimenti aventi ad oggetto azioni e partecipazioni in società diverse da quelle contemplate, tassativamente, dall'articolo 73 citato.**

Il soggetto beneficiario per tali trasferimenti, quindi, potrà (testualmente) acquisire partecipazioni anche minime e comunque di minoranza in una società in nome collettivo o la quota del socio accomandante di una società in accomandita semplice e così via senza perciò essere escluso dal beneficio.

Il che appare coerente con la natura di tali tipologie societarie, per le quali, diversamente dalle altre prese in considerazione dalla legge, il concetto di “controllo” non è regolamentato dal codice civile.

Sembra quindi si possano meglio classificare i possibili oggetti del trasferimento beneficiario:

I) aziende, rami di aziende

II) quote sociali quali e quante siano le partecipazioni e senza onere di raggiungimento o integrazione di controllo della società, salvo i limiti previsti in caso si tratti di

III) quote sociali ed azioni di società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e di società di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello Stato (soggetti passivi della imposta sui redditi delle società di cui articolo 73 del d.p.r. 21 dicembre 1986 n. 917), solo relativamente alle partecipazioni mediante le quali “è acquisto o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359 primo comma numero 1 del codice civile”

(N.B. le società di cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria)

Condizioni

Si accennato alle condizioni il cui mancato rispetto determina la decadenza:

(1) continuazione dell'esercizio della attività di impresa il mantenimento del controllo

L'onere del **mantenimento del controllo**, come si è tentato di dimostrare, è riferito alle sole società di cui al più volte citato articolo 73 del t.u.i.r.

Qualche dubbio nasce sul significato della allocuzione **esercizio della attività di impresa**, chiara in riferimento alle aziende ma che non si attaglia né alle società di cui al citato articolo 73 del t.u.i.r. né alle altre prese in considerazione ai fini della concessione del beneficio.



Detenere il controllo di una società o esserne socio (anche di minoranza o addirittura accomandante) sono circostanze non necessariamente coincidenti con l'esercizio dell'impresa (societaria).

La continuazione di tale esercizio, quindi, non può che riferisce all'azienda o al ramo di essa se oggetto del trasferimento.

Tale interpretazione è suffragata anche dalla disgiuntiva portata dalla norma.

Va da sé che le medesime conclusioni devono trarsi anche per i trasferimenti effettuati per il tramite dei patti di famiglia e a titolo gratuito.

(2) la dichiarazione da rendere in atto.

Ancorché il legislatore si sia distratto, è logico ritenere che anche per tali ultimi trasferimenti trovi applicazione l'onere della dichiarazione in atto.

Decadenza.

La decadenza importa il pagamento delle imposte in misura ordinaria, degli interessi di mora e della sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 numero 471.

La sanzione sarà comminata ove la decadenza sia imputabile al soggetto che ha goduto del beneficio.

Dalla esposte considerazioni pare possa dedursi

1. I trasferimenti godono del beneficio **quali che siano i soggetti del trasferimento**
2. La necessità dell'acquisizione del controllo della società riguarda solo **società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e di società di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello Stato**
3. **Il trasferimento di partecipazioni sociali diverse da quelle su indicate gode del beneficio senza l'onere di raggiungimento o integrazione di controllo della società**
4. La condizione del **proseguimento dell'esercizio dell'impresa è riferita ai soli trasferimenti aventi ad oggetto aziende o rami di esse**
5. La natura del beneficio **esclude che vi sia erosione della franchigia.**

Conclusioni che, seppur appaiano incontestabili in una lettura coerente della disposizione, verranno certamente cassate dalla emananda circolare ministeriale, che darà acconcia e restrittiva sistemazione di virgole e congiunzioni.

D. Nella tabella dei benefici è compresa (impropriamente) la clausola relativa alla norma (comma 78 dell'articolo 1 della legge "finanziaria") che prevede la franchigia di Euro 1.500.000.000 per portatori di **handicap riconosciuto grave** ai sensi della legge 5 febbraio 1992 n.104, spettante a prescindere da rapporti di coniugio, parentela o affinità fra donante e donatario e fra *de cuius* ed erede o legatario.

Tale norma non stabilisce come condizione per accedere al beneficio la prova dell'esistenza di tale status.

La relativa attestazione, che si ritiene opportuno allegare o produrre all'Agenzia delle Entrate unitamente alla registrazione dell'atto o della denuncia portanti il trasferimento agevolato, viene rilasciata dalla **Commissione all'uopo costituita ed insediata presso ogni Azienda Sanitaria Locale**

TABELLA 1

Provvedimento	Vigenza <u>Successione</u>	Vigenza <u>Donazione</u>	Imposizione
d.l. 3.X.2006, 262	Dal 3. X. 2006	3 ottobre 2006 al 29 .11.2006	Imposta di registro aliquote differenziate in ragione dell'oggetto e dei soggetti Franchigia solo per coniuge e parenti in linea retta (180.000 per la donazione e 250.000 per la successione), Ipotecaria e catastale: 4% "Prima casa" (imposte ipotecaria e catastale fisse) per le successioni: solo relativamente alla abitazione principale del defunto; per le donazioni: solo, al coniuge ed ai parenti in linea retta
L. di conversione 24.XI.2006, 286	3. X. 2006	Dal 29.XI.2006	Reintroduce le imposte di successione e donazione Imposte ipotecarie e catastali: 3%
Legge finanziaria 27.XII 2006, 296			Introduce la franchigia di Euro 100.000 per le imposte in oggetto a favore di fratelli e sorelle (non riguarda le imposte ipotecarie e catastali). Introduce la franchigia di Euro 1.500.000 per le imposte in oggetto (non riguarda le imposte ipotecarie e catastali) a favore di soggetto portate di grave handicap, quale che sia il donante o il <i>de cuius</i> ed a prescindere da rapporti di parentela, coniugio ed affinità. Dichiara non soggetti ad imposta i trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali a determinate condizioni.



dottor Paolo Giunchi
notaro

nulla in veritate potior



TABELLE 2 RELAZIONI DI CONIUGIO – PARENTELA – AFFINITA'

Ai fini civilistici, la successione non ha luogo fra i parenti oltre il sesto grado.

Fiscalmente sono agevolati, oltre al coniuge ed ai parenti in linea retta, i parenti fino al quarto grado.

La parentela si calcola risalendo di un grado per ogni generazione e togliendo un grado per il capostipite comune.

La affinità è il vincolo fra un coniuge ed i parenti dell'altro coniuge

Adfines inter se non sunt adfines (Gli affini fra loro non sono affini)

La linea (retta o collaterale) ed il grado di affinità corrispondono alla linea e al grado di parentela del coniuge con i suoi parenti.

Fiscalmente sono agevolati gli affini in linea retta e gli affini in linea collaterale fino al terzo grado.

La legge notarile vieta al notaio la stipulazione di atti se vi intervengano come parti il coniuge, i suoi parenti o affini in linea retta in qualunque grado anche se vi intervengano come procuratori tutori o amministratori.



TABELLA 2 - PARENTELA - CONIUGIO

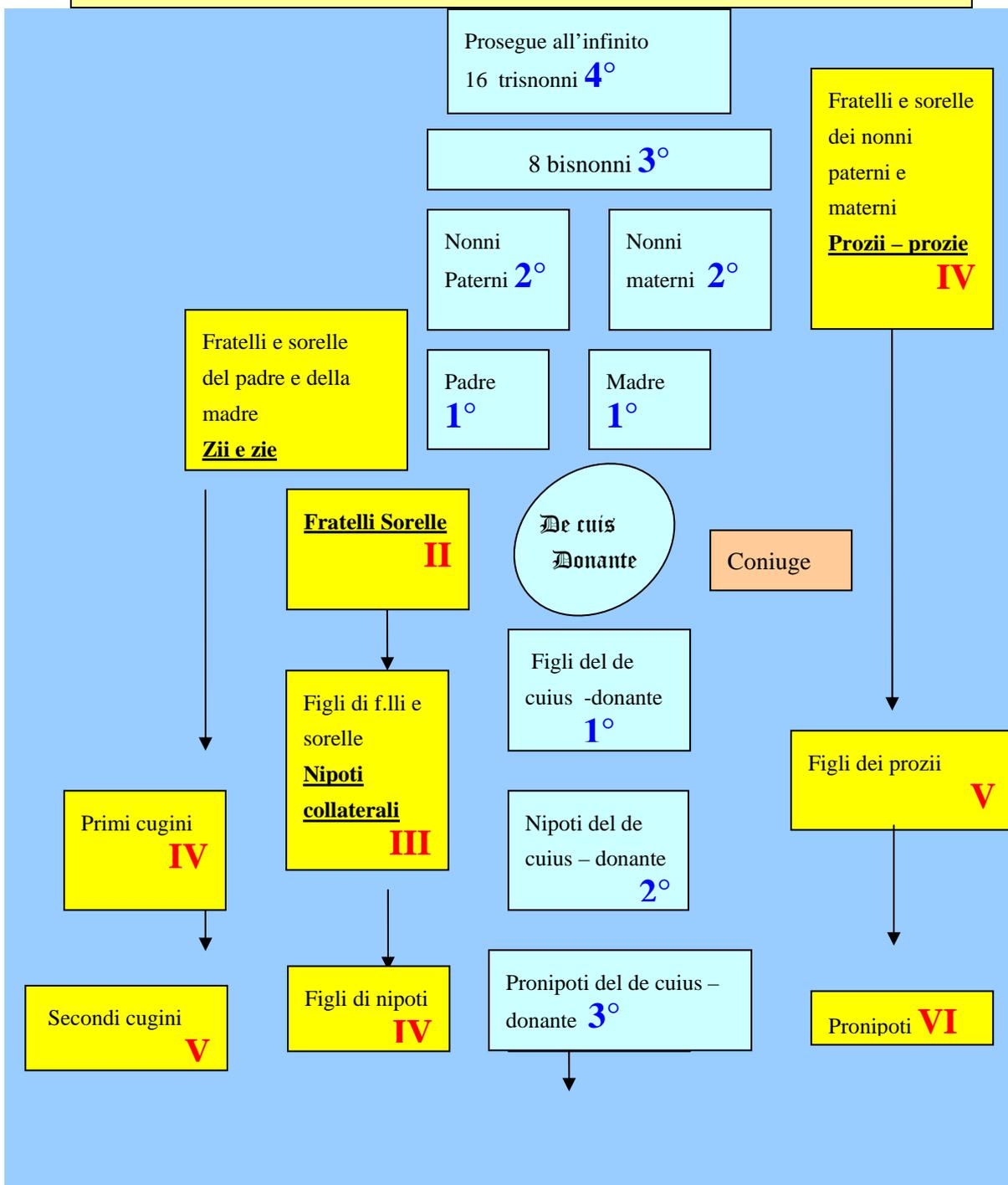


TABELLA 2 AFFINITA'

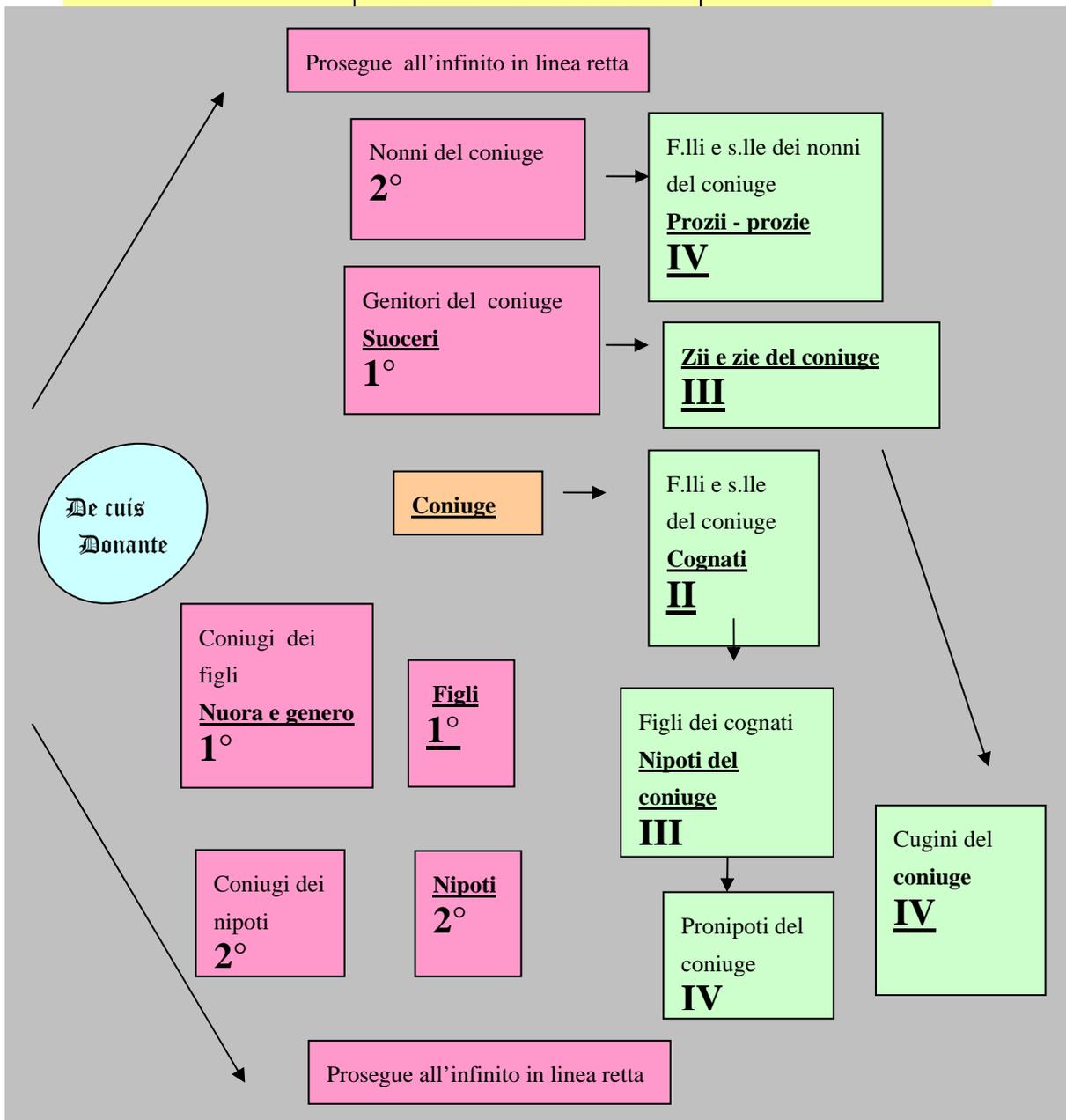


Tabella 3 ESENZIONI – RIDUZIONI – DETRAZIONI

FATTISPECIE 1	ESENZIONE RIDUZIONE 2	DONAZIONE 3	SUCCESSIONE 4	Ipocata- stali
A favore di soggetti portatori di grave handicap	Franchigia fino a €1.500.000	sì *quale che sia il donante	sì *quale che sia il de cuius	no
Azienda, ramo d'azienda Quote, azioni	Non tassazione condizionata	sì anche Patti di famiglia	sì	sì
* Stato, Regioni, Province, Comuni * enti pubblici e fondazioni o associazioni legalmente riconosciute <u>che hanno come scopo esclusivo</u> l'assistenza, lo studio, al ricerca scientifica, l'educazione l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità; movimenti e partiti politici * onlus * enti pubblici e fondazioni o associazioni legalmente riconosciute diversi da quelli su elencati <u>ove le donazioni \successioni siano disposte per le finalità di cui sopra</u>	Esenzione	sì	sì	sì
	Esenzione condizionata	sì	sì	sì
Prima casa		no	no	sì
Beni culturali vincolati non vincolati	Esenzione Riduzione condizionate	imposta fissa	sì	no
Trasferimento nel quinquennio da altra donazione o successione	Riduzione	sì *aventi oggetto gli stessi beni o parte di essi	sì idem	no
Fondi rustici nell'ambito della impresa diretto coltivatrice	Riduzione	sì *aventi causa: coniuge, parenti in linea retta, fratelli e sorelle	sì *aventi causa: idem	no
Immobili adibiti all'esercizio di impresa artigiana familiare	Riduzione	sì *aventi causa: coniuge, parenti in linea retta entro il 3° grado.	sì *aventi causa: idem	no

Giovani agricoltori (che abbiano < di 40 anni)	Esenzione condizionata v. Art 3 t.u.	Imposta fissa * ascendenti e discendenti entro il 3° grado	sì	Catasta le e bollo: esenzio ne Ipoteca ria: fissa
Detrazione dalla imposta di donazione della imposta sul valore aggiunto	Detrazione	sì	no	no
Limite massimo percepibile delle imposte in misura fissa relative a terreni agricoli o montani	Limite massimo	no	sì	sì
Autoveicoli	Esenzione	Esenzione		
Aziende, quote di società di persone o beni strumentali in territori montani con meno di 5.000 abitanti o nelle frazioni con meno di 1000 abitanti	Riduzione condizionata	sì Coniuge-parenti entro il 3° grado	sì	no

IN ORDINE ALFABETICO
Si applica alla successione (s) alla donazione (d)
AUTOVEICOLI s\d AZIENDE, RAMI DI AZIENDA, AZIONI PARTECIPAZIONI SOCIALI s\d BENI CULTURALI s\d FAMIGLIA DIRETTO COLTIVATRICE s\d GIOVANI AGRICOLTORI s\d HANDICAP s\d IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO d IMPRESA ARTIGIANA FAMILIARE s\d LIMITE MASSIMO IMPOSTE FISSE s PARTITI POLITICI s\d PARTICOLARI SOGGETTI s\d PRIMA CASA s\d TERRITORI MONTANI s\d QUINQUENNIO s\d

TABELLA 4 IMPOSTA SULLE DONAZIONI

DONAZIONI – ATTI GRATUITI – VINCOLI DI DESTINAZIONE			
BENEFICIARI	IMMOBILI 1	PRIMA CASA 2	ALTRI BENI VINCOLI DI DESTINAZIONE 3
Coniuge e parenti in linea retta	DONAZIONE <u>Franchigia fino a €1.000.000</u> (per ogni d.ario) oltre: 4% CON IMPOSTE IPOCATASTALI totale oltre: 7%	DONAZIONE <u>Franchigia fino a €1.000.000</u> (per ogni d.ario) oltre: 4% CON IMPOSTE IPOCATASTALI totale oltre: 4% &fisse	DONAZIONE <u>Non dovuta Fino a €1.000.000</u> (per ogni d.ario) oltre: 4% IPOTECARIA Fissa se dovuta per i vincoli di destinazione
* Fratelli e sorelle	DONAZIONE Franchigia €100.000 per ogni d.ario oltre: 6% Con imposte ipocatastali oltre: 9	DONAZIONE Franchigia €100.000 per ogni d.ario oltre: 6 % Con imposte ipocatastali oltre: 6% & fisse	DONAZIONE Franchigia €100.000 per ogni d.ario oltre: 6 % Ipotecaria Fissa se dovuta per i vincoli di destinazione
- Parenti fino al 4° grado oppure - affini in linea retta oppure - affini in linea collaterale fino al 3° grado	DONAZIONE 6% CON IMPOSTE IPOCATASTALI totale: 9%	DONAZIONE 6% CON IMPOSTE IPOCATASTALI totale 6% & fisse	DONAZIONE 6% IPOTECARIA Fissa se dovuta per i vincoli di destinazione
Altri soggetti	DONAZIONE 8% Con ipocatastali 11%	DONAZIONE 8% Con ipocatastali 8% & fisse	DONAZIONE 8% IPOTECARIA fissa se dovuta per vincoli di destinazione

Imposta ipotecaria 2% - imposta catastale 1% \\\ Se spetti “prima casa”, sono dovute in misura fissa.

DELAZIONE DELLA EREDITA'

	SENZA TESTAMENTO	RISERVA	DISPONIBILE
CONIUGE 1 FIGLIO	1\2	1\3	1\3
CONIUGE PIU' FIGLI	1\3 2\3	1\4 2\4	1\4
1 FIGLIO	1\1	1\2	1\2
PIU' FIGLI	1\1	2\3	1\3
CONIUGE GENITORI	2\3 1\3	2\4 1\4	1\4
CONIUGE FRATELLI – SORELLE	2\3 1\3	1\2 ###	1\2
CONIUGE E GENITORI E FRATELLI – SORELLE	8\12 per capi ma almeno 3\12 ai genitori	1\2 1\4 ###	1\4
CONIUGE senza legittimari	coniuge	1\2	1\2
GENITORI FRATELLI – SORELLE	per capi ma almeno 1\2 ai genitori	1\3 ###	2\3
GENITORI senza legittimari	genitori Per il concorso fra ascendenti v. 544 c.c.	1\3	2\3

TRASFERIMENTI A CAUSA DI MORTE SUCCESSIONI APERTESI DAL 3 OTTOBRE 2006			
BENEFICIARI	IMMOBILI 1	PRIMA CASA 2	ALTRI BENI 3
Coniuge Parenti in linea retta	SUCCESSIONE non dovuta fino a € 1.000.000 per ogni erede oltre: 4% CON IMPOSTE IPOCATASTALI oltre: 7%	SUCCESSIONE non dovuta fino a €1.000.000 per ogni erede oltre: 4 % CON IMPOSTE IPOCATASTALI oltre 4% & fisse	SUCCESSIONE non dovuta fino a €1.000.000 per ogni erede oltre: 4%
* Fratelli e sorelle	SUCCESSIONE non dovuta fino a €100.000 per ogni erede oltre: 6% Con imposte ipocatastali oltre: 9%	SUCCESSIONE non dovuta fino a €100.000 per ogni erede oltre: 6 % Con imposte ipocatastali oltre: 6% & fisse	SUCCESSIONE non dovuta fino a €100.000 per ogni erede oltre: 6 %
* Parenti fino al 4° grado * affini in linea retta * affini in linea collaterale fino al 3° grado	SUCCESSIONE 6% CON IMPOSTE IPOCATASTALI 9%	SUCCESSIONE 6% CON IMPOSTE IPOCATASTALI 6% & fisse	SUCCESSIONE 6%
Altri soggetti	SUCCESSIONE 8% CON IMPOSTE IPOCATASTALI 11%	SUCCESSIONE CON IMPOSTE IPOCATASTALI fisse 8% & fisse	SUCCESSIONE 8%

Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella rispettive aliquote del 2 per cento e dell'1 per cento. Ove spetti la agevolazione "prima casa" sono dovute in misura fissa.



1 - DONAZIONI

Si applicano, oltre alle disposizioni della novella, quelle del testo unico 31 ottobre 1990 numero 346 e successive modifiche, nel testo in vigore alla data del 24 ottobre 2001, se compatibili.

In particolare, vedansi: articolo 56 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346 - valore dei beni donati: si applicano gli articoli da 14 a 19 e 34 commi 3, 4 e 50

Norma antielusiva.

L'articolo 69 comma 7 della legge 21 novembre 2000 n. 342, richiamato dall'articolo 16 della legge 18 ottobre 2001 n. 383, estende alle successioni e donazioni le disposizioni antielusive.

Immobili

si applica la c.d. valutazione catastale

Beni mobili

articoli 12, 59 e 59 bis d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346

Titoli di Stato

Sebbene con qualche incertezza, sembra che i titoli del debito pubblico (compresi buoni ordinari del tesoro e certificati di credito del tesoro) e gli altri titoli di stato, garantiti dallo stato ed equiparati, che non sono compresi nell'attivo ereditario, siano invece soggetti alla imposta di donazione

Valutazione aziende e partecipazioni sociali

articolo 15 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346 e l'articolo 16 modificato dall'articolo 69 comma 1, lettera i della legge 21 novembre 2000 n.342

Aziende: valore complessivo al netto delle relative passività e senza considerare l'avviamento.

Riferimento all'inventario, regolarmente redatto e vidimato tenendo conto dei mutamenti successivi.

Titoli quotati in borsa: articolo 16 lettera a del t.u.

Azioni e quote di enti diversi dalle società, non quotate in borsa, **quote di società non azionarie, società semplici e di fatto:** articolo 16 lettera b (senza considerare l'avviamento)

Titoli o quote di partecipazione a fondi comuni di investimento: articolo 16 lettera c<)

Obbligazioni ed altri titoli: articolo 16 lettera c

Liberalità indirette

vedi articoli 1 comma 1 bis e 56 bis d.lgs 31 ottobre 1990 n.346, introdotti dall'articolo 69 della legge 21 novembre 2000 n.342

Patti di famiglia

La introduzione del comma 4 sexies nell'articolo 3 del t.u. delle imposte di successione e donazione, di cui alla legge "finanziaria", ha l'effetto di equiparare tale fattispecie, ai fini della sua tassazione, alla donazione, agli atti a titolo gratuito e ai vincoli di destinazione.

2 - COACERVO

articolo 57 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346



La base imponibile è rappresentata dal valore della donazione maggiorato del valore delle **donazioni precedenti** intercorse **fra gli stessi soggetti; anche di quelle presunte tali** ai sensi dell'articolo 26 del decreto Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 numero 131 (ivi comprese quelle relative alle partecipazioni sociali, qualora il valore della partecipazione o la differenza fra valore e prezzo siano superiori ad €180.795,91 [già Lire 350.000.000]).

Per **valore** delle donazioni anteriori si intende quello **attuale (che ritengo) desumibile dalla c.d. valutazione catastale**).

Si considerano anteriori anche le **donazioni in pari data (se dai relativi atti non risulti diversamente)**.

Il coacervo opera esclusivamente **ai fini dell'erosione della franchigia**.

Ci si chiede se la novella intenda prendere in considerazione anche le **donazioni effettuate in vigenza della previgente normativa** (logica non lo permetterebbe) e come si pongano in ordine al coacervo gli atti a titolo gratuito diversi dalla donazione ed i vincoli di destinazione.²

N.B. Si è rilevato da alcuni che, contrariamente a quanto previsto espressamente nell'articolo 8 per le successioni, l'articolo 57 prevede il coacervo ai fini della determinazione del valore globale e non ai fini della determinazione delle aliquote, per cui tale articolo 57 debba intendersi implicitamente abrogato.

Se tuttavia, prudenza ci guida.....

2 a

Clausola da inserire in tutti gli atti di donazione

Ai sensi e per gli effetti dell'articolo 57 comma 2 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 numero 346, dichiarano le parti che fra di loro non sono intercorse altre donazioni, nemmeno presunte tali a norma dell'articolo 26 del decreto Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 numero 131

2 b

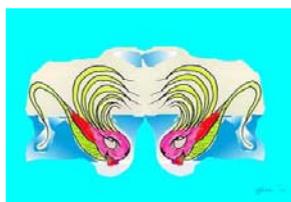
ovvero

che fra loro sono intercorse le seguenti donazioni (notaio, data, registrazione, ammontare del valore attuale)

ovvero

che, in relazione ad atto (notaio, data, registrazione, ammontare del valore attuale) si è verificata la presunzione di liberalità di cui all'articolo 26 del decreto Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 numero 131.

2 c **Ove si ritenga che operi il coacervo** anche in relazione agli **atti a titolo gratuito** e ai **vincoli di destinazione**, le relative clausole verranno inserite, opportunamente modificate, in tali atti e in quelli di donazione



3- ESENZIONI, RIDUZIONI E BENEFICI FISCALI

Si applicano le riduzione di cui all' articolo 56 e all'articolo 25 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346, salvo quanto stabilito nell'articolo 13 commi 3, 4 e 5 e nell'articolo 51 comma 2.

Coesistenza di previsione di imposte dovute in misura fissa e in misura proporzionale

Ancorché diversi uffici periferici insistano per l'applicazione di entrambe, più volte il Ministero ha preso posizione nel senso che la imposta fissa resti assorbita dall'imposta proporzionale.

In tal senso anche la Circolare del Ministero delle Finanze – Dipartimento Entrate 24 maggio 2000 n.109/E che tratta dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale stabilite in misura fissa a favore dell'erede coltivatore diretto avente i requisiti di cui alle legge 15 dicembre 1998 n.441 (Imprenditoria giovanile).

Sull'argomento vedasi Commissione Studi Tributarie CNN n.85/99/T del 17 dicembre 1999, P. Giunchi e G. Monteleone, Imposte fisse di registro, ipotecarie e catastali.

3 A Donazione a favore di soggetto portatore di handicap riconosciuto grave

Franchigia fino ad Euro 1.500.000 a favore di **donatori portatori di handicap riconosciuto grave** ai sensi della legge 5 febbraio 1992 n.104, a prescindere da parentela e coniugio ed



oggetto della donazione, introdotta dalla legge “finanziaria” 27 dicembre 2006 n.296, (comma 78 dell’articolo 1) **in vigore per le donazioni stipulate dall’1 gennaio 2007,**

La definizione di gravità dell’handicap è portata dal numero 3 dell’articolo 3 della legge citata.

La norma di favore **non richiede né menzione né prova della esistenza della riconosciuta gravità.**

E’, peraltro, opportuno, oltre che indicare in atto la relativa richiesta, allegare ad esso la certificazione rilasciata dalla **Commissione** all’uopo costituita ed insediata presso ogni Azienda Sanitaria Locale ovvero produrla alla Agenzia delle Entrate unitamente alla registrazione dell’atto o della denuncia portanti il trasferimento agevolato. (vedi “Da novella a novella”)

3.A Clausola

Le spese della donazione, successive e dipendenti sono a carico della parte donataria.

Trattandosi di soggetto che si trova nelle condizioni di cui al comma 49 bis dell’articolo 2 della legge 24 novembre 2006 n.286, aggiunto dalla legge 27 dicembre 2006 n.296, la donazione gode della franchigia da imposta nell’ammontare ivi indicato.

All’uopo si allega a questo atto sotto la lettera “ “..... la attestazione, rilasciata in data.....dalla competente Commissione insediata presso la Azienda Sanitaria Locale di.....,

ovvero

All’uopo verrà prodotta all’Agenzia delle Entrate, in sede di registrazione di questo att,o la attestazione, rilasciata in data.....dalla competente Commissione insediata presso la Azienda Sanitaria Locale di.....

3.B

Donazione di aziende, rami di aziende, partecipazioni sociali

*I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768 bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all’imposta **La dichiarazione di assunzione degli obblighi posti come condizioni per l’accesso al beneficio deve essere resa in atto dal beneficiario***

Vedi “Da novella a novella”

3.A Clausola

Le spese della donazione, successive e dipendenti sono a carico della parte donataria, la quale dichiara che il trasferimento in oggetto non è soggetto ad imposta di donazione, ai sensi del comma 4 ter dell’articolo 3 del d.p.r. 31 ottobre 1990 n.346 come inserito dalla legge 27 dicembre 2006 n.296

Al fine del mantenimento del beneficio, dichiara di obbligarsi, come si obbliga, a continuare l’esercizio dell’impresa in oggetto per almeno cinque anni da oggi, dichiarando di essere a conoscenza delle causa di decadenza dal beneficio e delle relative sanzioni.

Ovvero

a detenere per almeno cinque anni da oggi, il controllo (acquisito ovvero integrato) della società.

3.1

Beneficio “Prima casa”

- Torna ad essere regolato dall’art. 69 commi 3 e 4 della legge 21 novembre 2000 n.342
- **Riguarda le sole imposte ipotecarie e catastali (non la imposta di donazione)**
- **Spetta** quando in capo al beneficiario o **anche uno solo dei beneficiari** ricorrano le condizioni e sussistano i requisiti di cui al t.u.i.r.
- le **dichiarazioni previste devono essere rese in atto dall’interessato**
- il beneficio **non spetta** se il donatario possiede altra abitazione acquistata a titolo oneroso con i benefici “prima casa”
- **spetta** se il donatario che ha usufruito del beneficio (per successione o donazione) acquisti un’altra casa a titolo oneroso

3.1 - Clausola

La parte donataria dichiara che intende avvalersi delle disposizioni di cui al comma 3 dell’articolo 69 della legge 21 novembre 2000 numero 349, sussistendo i requisiti e le condizioni di cui all’articolo 1 comma 1 quinto periodo della tariffa, parte prima del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 n.131.

All’uopo dichiara.....

3.2

Benefici in favore di particolari soggetti

articolo 3 comma 1 ed articolo 55 comma 2 d. lgsl. 31 ottobre 1990 n.346

sono registrati **gratuitamente** né sono soggetti ad imposte ipotecaria e catastale i trasferimenti a favore dei seguenti soggetti:

☒ **Stato, Regioni, Province, Comuni**

☒ **enti pubblici e fondazioni o associazioni legalmente riconosciute che hanno come scopo esclusivo l’assistenza, lo studio, al ricerca scientifica, l’educazione l’istruzione o altre finalità di pubblica utilità; movimenti e partiti politici**

☒ **onlus**

3.2 a Clausola

Le spese della donazione, successive e dipendenti sono a carico della parte donataria. Trattandosi di donazione a favore di uno dei soggetti indicati al comma 1 dell’articolo 3 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 numero 346, richiamato dagli articoli 1 e 10 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 n.347, come la parte donataria dichiara, il trasferimento e le formalità ipotecarie e catastali da esso discendenti sono esenti dalle relative imposte, che pertanto non sono dovute nemmeno in misura fissa.

☒ **enti pubblici e fondazioni o associazioni legalmente riconosciute diversi da quelli su elencati ove le donazioni siano disposte per le finalità di cui sopra a condizione che entro il quinquennio venga dimostrato di aver impiegato i beni o le somme ricavate dalla loro alienazione per le dette finalità**

3.2 b - Clausola

*.....dona a, per le finalità (**chiedere alle parti - esempio: di culto ed attività pastorali**) che sono proprie di tale Ente,il quale, come rappresentato ed a tale finalità, accetta
Le spese della donazione, successive e dipendenti sono a carico dell’Ente donatario.*

Trattandosi di donazione disposta per le finalità indicate nell'articolo 3 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 numero 346, richiamato dagli articoli 1 e 10 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 numero 347 e ricorrendo i requisiti di cui alla citata normativa, il trasferimento e le formalità ipotecarie e catastali da esso discendenti sono esenti dalle relative imposte che pertanto non sono dovute nemmeno in misura fissa.

La parte donataria, come rappresentata, dichiara di essere a conoscenza degli adempimenti di cui al citato articolo 3.

3.3 Beni culturali

3.3.1 Beni culturali già sottoposti a vincolo

articolo 12 lettera g e articolo 59 d.lgs. 346\1990

Se sottoposti a **vincolo prima della donazione** e sono stati assolti i conseguenti obblighi di conservazione e protezione

la imposta di trasferimento è dovuta in misura fissa (con riferimento alla legge di registro)

le imposte ipotecaria e catastale in misura ordinaria.

A condizione che sia allegato (stante il testo dell'art. 25 comma 2, sembra preferibile **l'allegazione** anziché la presentazione all'Agenzia delle Entrate) attestato rilasciato dalla Sovrintendenza competente comprovante la esistenza del vincolo e l'assolvimento dei detti obblighi (art.13 del d.lgs., cit.)

3.3.1 Clausola.

Le spese di questo, successive e dipendenti sono a carico della parte donataria.

Trattandosi di donazione avente ad oggetto immobili sottoposti al vincolo di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004 numero 42 e norme connesse, per il presente atto l'imposta di donazione è dovuta nella misura fissa prevista per la imposta di registro.

All'uopo si allega a questo, sotto la lettera " ", a farne parte integrante e sostanziale, previa lettura da me datane ai comparanti, presenti i testimoni, attestato rilasciato il..... dalla Sovrintendenza.....comprovante la esistenza del vincolo e l'assolvimento dei detti obblighi.

3.3.2 Beni culturali non sottoposti a vincolo al momento della donazione

articolo 56 ed articolo 25 comma 2 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346

L'imposta di donazione dovuta dal beneficiario è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al cinquanta per cento del loro valore; alle medesime condizioni e con i medesimi adempimenti ed obblighi di cui sopra

3.3.2 Clausola.

Le spese di questo, successive e dipendenti sono a carico della parte donataria.

Trattandosi di donazione avente ad oggetto immobili non ancora sottoposti al vincolo di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004 numero 42 e norme connesse ma costituente un bene di

interesse culturale, per il presente atto l'imposta di donazione è ridotta nella misura di cui all'articolo 25 comma 2 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346.

All'uopo si allega a questo, sotto la lettera " ", a farne parte integrante e sostanziale, previa lettura da me datane ai comparenti, presenti i testimoni, attestato rilasciato il..... dalla Sovrintendenza.....comprovante la esistenza delle caratteristiche del bene di cui al citato decreto legislativo.

3.4 Donazione entro cinque anni da altra donazione avente ad oggetto gli stessi beni o parte di essi

articolo 25 comma 1 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346

La imposta di donazione è ridotta di un importo inversamente proporzionale al tempo trascorso, in ragione di un decimo per ogni anno a frazione di anno.

3.4 Clausola

Le spese di questo, successive e dipendenti sono a carico della parte donataria.

Trattandosi di donazione che si perfeziona entro cinque anni dalla precedente donazione stipulata con.....ed avente ad oggetto gli stessi beni (o diritti.....o parte degli stessi beni o diritti.....), la imposta di donazione verrà ridotta in ragione di....decimi.

3.5 Riduzione per donazione di fondi rustici al coniuge o parenti in linea retta o fratelli e sorelle del donante, coltivatori diretti e nell'ambito di impresa diretto coltivatrice

articolo 25 comma 3 d. lgs. 31 ottobre 1990 n. 346

La imposta dovuta dal beneficiario del fondo rustico (o dei fabbricati rurali anche non insistenti sul fondo) è ridotta dell'importo proporzionale corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore a Euro 103.291,37 (già Lire 200.000.000)

La norma porta anche la definizione della famiglia diretto-coltivatrice (che non sembra sovrapporsi a quella coltivatrice diretta).

3.5 Clausola

La parte donataria chiede che il presente atto venga tassato con la applicazione della riduzione dell'imposta di donazione nella misura di cui all'articolo 25 comma 3 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 346.

All'uopo si allega a questo atto sotto la lettera " ", a farne parte integrante e sostanziale, previa lettura da me datane ai comparenti, presenti i testimoni, attestazione rilasciata da in data.....comprovante la qualifica di coltivatrice diretta delle parte donataria e che il trasferimento avviene nell'ambito della famiglia diretto coltivatrice quale individuata nell'articolo 25 comma 3 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 numero 346.

3.6 Riduzione d'imposta per donazioni aventi ad oggetto immobili o parti di immobili adibiti all'esercizio di impresa artigiana familiare a favore del coniuge o dei parenti in linea retta entro il terzo grado del donante nell'ambito della impresa artigiana

articolo 25 comma 4 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346

Il beneficio consiste nella riduzione della imposta dovuta dal donatario dei suddetti immobili dell'importo proporzionale corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore a Euro 103.291,37 (già Lire 200.000.000)

Beneficiari sono il **coniuge ed i parenti in linea retta entro il terzo grado del de cuius**.

La riduzione dell'imposta è concessa **a condizione** che il trasferimento avvenga nell'ambito della **impresa familiare artigiana**, la cui esistenza dovrà essere comprovata secondo le norme dell'articolo 5 t.u.i.r (scrittura privata autenticata o atto pubblico).

3.6 Clausola

La parte donataria chiede che il presente atto venga tassato con la applicazione della riduzione della imposta nella misura di cui all'articolo 25 comma 4 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 346.

Dichiara che la donazione avviene nell'ambito della impresa artigiana familiare la cui esistenza è comprovata da.....

3.7 Riduzione della imposta relativa a donazioni aventi ad oggetto aziende, quote di società di persone o beni strumentali (di cui al t.u.i.r) in territori montani con meno di 5.000 abitanti o nelle frazioni con meno di 1000 abitanti (anche se parte di comuni montani di maggior dimensioni) trasferiti al coniuge o al parente entro il terzo grado del donante che proseguano l'attività imprenditoriale per non meno di cinque anni.

articolo 25 comma 4 bis d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346

Il beneficio consiste nella riduzione della imposta dovuta dal donatario dei suddetti beni dell'importo proporzionale corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore a Euro 103.291,37 (già Lire 200.000.000)

a condizione che, entro sessanta giorni dal decorso quinquennio, il beneficiario **provi, con dichiarazione da produrre all'ufficio** ove è stato registrato l'atto, di aver proseguito la attività imprenditoriale, salvo decadenza dal beneficio e pagamento degli interessi di mora.

3.7 Clausola

La parte donataria, trovandosi nelle condizioni di cui all'articolo 25 comma quattro bis del decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 346,, chiede che il presente atto venga tassato nella misura di cui al detto all'articolo; dichiara di essere a conoscenza dell'onere di proseguire la attività imprenditoriale per non meno di cinque anni da oggi e di produrre al competente ufficio, entro e non oltre sessanta giorni dal compimento del quinquennio, dichiarazione di aver effettivamente proseguito tale attività.

3.8

Giovane imprenditore agricolo

comma 1 dell'articolo 14 della legge 15 dicembre 1998 n. 441

Il trattamento di favore consiste nella esenzione dalle imposte di bollo, di donazione e catastale mentre la imposta ipotecaria è dovuta in misura fissa.

3.8.1 Donazione a favore del giovane coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale iscritto alla relativa gestione previdenziale

3.8.1 Clausola

La parte donataria, che non ha ancora compiuto i quarant'anni di età, dichiara:

** che fra sé e la parte donante esiste relazione di parentela in linea retta entro il terzo grado;*

** di rivestire la qualifica di coltivatore diretto*

(ovvero di imprenditore agricolo professionale)

** di essere iscritta alla relativa gestione previdenziale;*

e si obbliga

** a coltivare (ovvero a condurre direttamente) il fondo rustico in oggetto per almeno sei anni dalla data odierna.*

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 14 della legge 15 dicembre 1998 numero 441, il presente atto è pertanto redatto in carta semplice ed è esente dalle imposte sulla successione e catastale e sconterà la imposta ipotecaria in misura fissa.

3.8.2 Donazione a favore di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale non iscritto -al momento della donazione- alle relative gestioni previdenziali

3.8.2 Clausola

La parte donataria, che non ha ancora compiuto i quarant'anni di età dichiara:

** che fra sé e la parte donante esiste relazione di parentela in linea retta entro il terzo grado;*

** di rivestire la qualifica di coltivatore diretto*

(ovvero di imprenditore agricolo professionale)

** di non essere iscritta alla relativa gestione previdenziale;*

e si obbliga

** a coltivare (ovvero a condurre direttamente) il fondo rustico in oggetto per almeno sei anni dalla data odierna*

** a iscriversi alla detta gestione previdenziale entro tre anni dalla data odierna.*

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 14 della legge 15 dicembre 1998 numero 441, il presente atto è pertanto redatto in carta semplice ed è esente dalle imposte di successione e catastale e sconterà la imposta ipotecaria in misura fissa.

3.8.3 Donazione a favore di soggetto che non riveste le dette qualifiche

Sebbene con qualche incertezza, si ritiene che il termine di due anni i cui a seguito inizi a decorrere dal momento della acquisizione della qualifica.

3.8.3 Clausola

La parte donataria, che non ha ancora compiuto i quarant'anni di età, dichiara:

che intende usufruire del trattamento fiscale di cui al comma 1 della legge 15 dicembre 1998 n.441, trattandosi di donazione fra ascendenti e discendenti entro il terzo grado; si obbliga

pertanto ad acquisire la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale entro ventiquattro mesi da oggi e a coltivare ovvero a condurre direttamente il fondo rustico in oggetto per almeno sei anni dalla data odierna, iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni.

3.9 Detrazione dalla imposta di quella sul valore aggiunto afferente la donazione

articolo 56 comma 5 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346

All'atto o alla richiesta di registrazione dello stesso deve essere allegata o prodotta la relativa fattura.

3.9 Clausola

Le spese di questo, successive e dipendenti sono a carico della parte donataria.

Dalla imposta di donazione verrà detratta la somma di Euro.....pari all'importo della imposta sul valore aggiunto afferente il trasferimento in oggetto, come da copia autentica della fattura n.....in data...., che, previa lettura da me datane ai comparenti, presenti i testimoni, si allega a questo atto sotto la lettera “ “, a farne parte integrante e sostanziale.





5 - VINCOLI DI DESTINAZIONE IMMOBILIARI O MOBILIARI

La espressione usata dal legislatore è ampia a tal punto che riesce difficile delimitare il suo esatto ambito di applicazione; in esso dovrebbero rientrare la fattispecie di patrimoni di società destinati ad uno specifico affare di cui agli articoli 2447 bis e ss., la costituzione di vincoli di indivisibilità e di destinazione previsti da norme particolare.

La trascrivibilità dei patti di destinazione è stata introdotta dalla legge 30 dicembre 2005 n. 273, che ha inserito nel codice civile l'articolo 2645 ter.

Sembra a chi scrive che, seppure ad essi si applichi la imposta di donazione di cui al d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346, (legge 24 novembre 2006 n.286) tali vincoli non costituiscano donazioni, per cui ad essi non si dovrebbero applicare né le norme relative al coacervo né quelle sulla presunzione di liberalità.

Poiché **l'emendamento al decreto legge 262/2006** cassa le modifiche che erano state apportate alle imposte ipotecarie e catastali nella sua versione originale, la trascrizione del vincolo di destinazione nascente da donazione o da successione avente ad oggetto immobili scontrerà **la imposta ipotecaria secondo la normativa vigente prima della emanazione del decreto legge**.

In relazione al vincolo di destinazione costituito per testamento (già sottoposto a tassazione nella versione originale del decreto legge), si osserva che **l'emendamento recita:**

“E' istituita la imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del decreto lgs. 31 ottobre 1990 n.346 nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dal presente articolo”.

Il legislatore intenda sottoporre a tale tassazione la autonoma fattispecie di costituzione di vincoli di destinazione quale ne sia l'oggetto ed il titolo in forza del quale vengano costituiti.

Sembra, pertanto, che se il vincolo di destinazione sia costituito per testamento, si dovrà procedere alla applicazione delle due diverse imposizioni.

Si osserva che **non sempre il vincolo di destinazione presuppone un beneficiario**; il che rende conseguentemente impossibile identificare il soggetto passivo dell'imposta.

Altro problema di non facile soluzione è quello relativo al **“valore” da attribuire al vincolo per la determinazione della base imponibile**.

Stante la tassazione prevista per la donazione (franchigie, parentela, ecc.) anche per tali vincoli in atto devono essere inserite le seguenti clausole.

5.1 Clausola da inserire negli atti aventi ad oggetto costituzione di vincoli di destinazione

non stipulati fra coniugi o fra parenti in linea retta:

Le parti dichiarano che fra loro non esiste rapporto di coniugio o di parentela in linea retta o che sia considerato tale ai sensi del comma 1 dell'articolo 26 del testo unico dell'imposta di registro

5.2 Clausola da inserire ove esista il rapporto:

Le parti dichiarano di essere coniugi

ovvero

che la parte donante è in rapporto di parentela in linea retta con la parte donataria

ovvero

che, in relazione ad atto (notaio, data, registrazione, ammontare del valore attuale) si è verificata la presunzione di liberalità di cui all'articolo 26 del decreto Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 numero 131.



*** - Presunzione di liberalità**

articolo 26 del d.p.r. 26 aprile 1936 n.131

Se l'ammontare delle imposte dovute per il trasferimento a titolo oneroso (anche se richieste dopo la registrazione) gravanti un atto posto in essere

fra coniugi

fra parenti in linea retta (ascendenti, discendenti, genitori e figli naturali e rispettivi ascendenti e discendenti, adottanti ed adottati, affilianti ed affiliati)

aventi ad oggetto

immobili e partecipazioni sociali

sia inferiore a quello delle imposte che sarebbero applicabili, al netto delle detrazioni spettanti, se il trasferimento fosse effettuato a titolo gratuito,

si applicano queste ultime imposte.

Se l'atto non contiene la dichiarazione dell'esistenza o della inesistenza del rapporto di coniugio o parentela in linea retta, il trasferimento sarà considerato a titolo gratuito se non verrà dimostrata, **al momento della registrazione dell'atto**, inesistenza del rapporto; la quale, tuttavia, potrà essere comprovata anche entro un anno dalla stipulazione, con diritto al rimborso della maggior imposta pagata.

***.1**

Trasferimento oneroso di immobili

***.1 a**

Clausola da inserire negli atti a titolo oneroso aventi ad oggetto immobili non stipulati fra coniugi o fra parenti in linea retta:

Le parti dichiarano che fra loro non esiste rapporto di coniugio o di parentela in linea retta o che sia considerato tale ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni.

***.1 b**

Clausola da inserire negli atti a titolo oneroso aventi ad oggetto immobili ove esista il rapporto:

Le parti dichiarano di essere coniugi

ovvero

che la parte alienante è in rapporto di parentela in linea retta con la parte acquirente.

***.2**

Trasferimento oneroso di partecipazioni sociali

L'estensione della presunzione di liberalità al trasferimento di partecipazioni sociali, introdotta dall'articolo 69 comma 5 lettera a) della legge 21 novembre 2000 n.342, riguarda tali trasferimenti **“quando il valore della partecipazione o la differenza tra valore e prezzo siano superiori all'importo di 350 milioni di lire”** (Euro 180.795,9).

La norma era e rimane ambigua in molti suoi aspetti; in particolare per il significato del rapporto prezzo - valore ivi contenuto e per la individuazione delle imposte da prendersi in considerazione per il raffronto.³

***.2 a**

Clausola da inserire negli atti a titolo oneroso aventi ad oggetto partecipazioni sociali il cui valore o la differenza fra valore e prezzo siano superiori all'importo di €180.795,90

non

stipulati fra coniugi o fra parenti in linea retta:

Le parti dichiarano che fra loro non esiste rapporto di coniugio o di parentela in linea retta o che sia considerato tale ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni

***.2 b**

Clausola da inserire negli atti a titolo oneroso aventi ad oggetto partecipazioni sociali il cui valore o la differenza fra valore e prezzo siano superiori all'importo di €180.795,9, **stipulati fra coniugi o fra parenti in linea retta:**

Le parti dichiarano di essere coniugi

ovvero

che la parte cedente è in rapporto di parentela in linea retta con la parte cessionaria.

1S - SUCCESSIONI



Si applicano, oltre alle disposizioni della novella, quelle del testo unico 31 ottobre 1990 numero 346 e successive modificazioni, nel testo in vigore alla data del 24 ottobre 2001, se compatibili.

La dichiarazione di successione **va presentata entro dodici mesi dal decesso** all'ufficio del registro del luogo ove aveva l'ultima residenza il defunto o, se esso risiedeva all'estero, nel luogo della sua ultima residenza italiana o, se questa non sia nota, a Roma.

Per il termine vedi: "Da novella a novella"

Non vi è obbligo di presentazione della dichiarazione se l'attivo ereditario abbia un valore non superiore a €25.823 (già £. 50.000.000) **a condizione** che siano beneficiari il coniuge o i parenti in linea retta e che l'asse ereditario non comprenda beni immobili o diritti reali immobiliari, salvo sopravvenienze ereditarie.

La norma - che ha tuttora una sua valenza, pur in presenza di franchigia, permettendo di evitare i costi della presentazione della dichiarazione - dà luogo ad alcuni dubbi.

In particolare, per quanto attiene a beni che, pur non immobili, siano soggetti a rettifica del valore e per la applicabilità della sanzione per tardiva presentazione in caso di sopravvenienza ereditaria verificatasi in data posteriore all'anno dal decesso del *de cuius*.

Norma antielusiva.

L'articolo 69 comma 7 della legge 21 novembre 2000 n. 342 estende alle successioni e donazioni le disposizioni antielusive.

Passività

Articoli da 20 a 24 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346

Immobili si applica la c.d. valutazione catastale

Presunzione denari, gioielli e mobilia

articolo 9 comma 2 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346

In ragione del 10% del valore globale netto imponibile, anche se non dichiarati, salvo che sia allegato inventario ai sensi degli articoli.769 ss. c.p.c.

Altre presunzioni di appartenenza all'attivo ereditario

articolo 11 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346

Valutazione aziende e partecipazioni sociali

articolo 15 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346 ed articolo 16 modificato dall'articolo 69 comma 1, lettera i della legge 21 novembre 2000 n.342

Vedi in "Donazione".

Beni mobili non compresi nell'attivo ereditario

articolo 12 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346 In particolare: titoli del debito pubblico, fra cui buoni ordinari del tesoro e certificati di credito del tesoro (lettera h), altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati (lettera i), automezzi (lettera l), beni culturali ex art.13

2S - COACERVO

Articoli 8 e 29 lettera f) d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346

Premesso che la **tesi per la quale il coacervo non operi in materia di imposta di successione** vanta ottimi argomenti a suo favore, se si ritenga che esso sia applicabile anche a tale imposta, il valore delle singole quote o dei singoli legati sarà maggiorato del valore delle donazioni fatte dal defunto a ciascun erede o legatario.

Il valore dovrebbe essere quello **desumibile dalla c.d. valutazione catastale ed opera esclusivamente ai fini della erosione della franchigia; opinione in favore della quale sembra deporre anche la considerazione che l'articolo prevede il coacervo "ai soli fini delle aliquote applicabili"** .

Il valore **per i beni donati con riserva di usufrutto o altro diritto reale di godimento** è quello **alla data dell'apertura della successione, riferito alla piena proprietà.**

L'articolo 29 lettera f del testo unico prevede l'obbligo di indicare nella dichiarazione gli estremi di precedenti donazioni fatte da defunto agli eredi e legatari (anche di quelle presunte tali, si sensi dell'articolo 26 del testo unico dell'imposta di registro), con la specificazione dei relativi **valori alla data dell'apertura della successione** (che si ritiene sia desumibile anch'esso dalla c.d. valutazione catastale).

Ci si chiede se debbano essere prese in considerazione anche le donazioni effettuate in data antecedente al 3 ottobre 2006, stipulate quindi in epoca in cui non era previsto il coacervo e la rilevanza degli atti a titolo gratuito diversi dalla donazione e dei vincoli di destinazione.

(Vedi: 2-Coacervo)

L.1 Clausola da inserire nella dichiarazione di successione ove vi siano state precedenti donazioni e si ritenga operi il coacervo

Ai sensi e per gli effetti dell'articolo 8 comma del decreto legislativo 31 ottobre 1990 numero 346, si dichiara che fra il defunto e.....

è intercorsa la seguente donazione (notaio, data, registrazione, ammontare al valore attuale)

ovvero

che, in relazione ad atto (notaio, data, registrazione, ammontare del valore attuale) si è verificata la presunzione di liberalità di cui all'articolo 26 del decreto Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 numero 131.

3S - ESENZIONI, RIDUZIONI E BENEFICI FISCALI

Coesistenza di previsione di imposte dovute in misura fissa e in misura proporzionale

Vedi in “Donazione”

3 A Successione a favore di soggetto portatore di grave handicap

Franchigia fino ad Euro 1.500.000 introdotta dalla legge “finanziaria” 27 dicembre 2006 n.296, **in vigore per le successioni apertesi dal 3 ottobre 2006**, a favore di eredi o legatari **portatori di grave handicap**, ai sensi della legge 5 febbraio 1992 n.104, a prescindere da parentela, coniugio ed oggetto della donazione.

Vedi in “Donazione” e in “Da novella a novella.”

La norma non richiede né menzione né prova della esistenza dell'handicap e della sua gravità; è tuttavia opportuno, oltre alla relativa richiesta, allegare attestazione che provi la “gravità” dell'handicap, precisando che, in ragione dello status del beneficiato, una sua dichiarazione potrebbe creare particolari ostacoli.

S.1 Clausola

In relazione al cespite numero... devoluto a....., soggetto che si trova nelle condizioni di cui al comma 49 bis dell'articolo 2 della legge 24 novembre 2006 n.286, aggiunto dalla legge 27 dicembre 2006 n.296, si applica la relativa franchigia da imposta nell'ammontare ivi indicato All'uopo si allega a questo atto sotto la lettera “ “..... la attestazione, rilasciata in data.....dalla competente Commissione insediata presso la Azienda Sanitaria Locale di.....,

3.B Successione, di aziende, rami di aziende, partecipazioni sociali La dichiarazione di assunzione degli obblighi posti come condizioni per l'accesso al beneficio deve essere resa dal beneficiato.

3.A Clausola

In relazione al cespite numero...devoluto a...il medesimo dichiara che si tratta di trasferimento non soggetto ad imposta, ai sensi del comma 4 sexies dell'articolo 3 del d.p.r. 31 ottobre 1990 n.346 come inserito dalla legge 27 dicembre 2006 n.296

Al fine del mantenimento del beneficio, il predetto dichiara di obbligarsi, come si obbliga, a continuare l'esercizio dell'impresa in oggetto per almeno cinque anni da oggi, dichiarando di essere a conoscenza delle causa di decadenza dal beneficio e delle relative sanzioni.

Ovvero

a detenere, per almeno cinque anni da oggi, il controllo (acquisito ovvero integrato) della società della quale in oggetto sono state cedute azioni

ovvero quote

SA

Beneficio "Prima casa"

- Torna ad essere regolato dall'art. 69 commi 3 e 4 della legge 21 novembre 2000 n.342
- **Riguarda le sole imposte ipotecarie e catastali (non la imposta di successione)**
- **Spetta** quando in capo al beneficiario o **anche uno solo dei beneficiari** (anche legatari) ricorrano le condizioni e sussistano i requisiti di cui al t.u.i.r.
- le **dichiarazioni previste devono essere rese nella dichiarazione di successione dall'interessato**. Il Ministero predispose una dichiarazione sostitutiva per la richiesta del beneficio, riportata nel testo della circolare 7 maggio 2001, n. 44/E di cui a seguito, pur riconoscendo sufficiente che le dichiarazioni dovute fossero contenute nella dichiarazione di successione
- il beneficio **non spetta** se il beneficiario possiede altra abitazione acquistata a titolo oneroso con i benefici "prima casa"
- **spetta** se il beneficiario che ha usufruito del beneficio (per successione o donazione) acquisti un'altra casa a titolo oneroso

SA Clausola

Il sottoscritto, in relazione al cespite numero....., dichiara che intende avvalersi delle disposizioni di cui al comma 3 dell'articolo 69 della legge 21 novembre 2000 numero 349 sussistendo i requisiti e le condizioni di cui all'articolo 1 comma 1 quinto periodo della tariffa, parte prima del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 n.131.

All'uopo dichiara.....

SB

Benefici in favore di particolari soggetti

articolo 3 comma 1 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346

Non sono soggetti ad imposta di successione, ipotecarie e catastale, le successioni a favore

* stato, regioni, province, comuni

* enti pubblici e fondazioni o associazioni legalmente riconosciute **che hanno come scopo esclusivo** l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità; movimenti e partiti politici

* onlus

SB. a Clausola

Per quanto attiene al cespite numero.....devoluto.....a..... che, a mezzo del sottoscritto suo legale rappresentante, dichiara di rivestire le qualità di cui al comma 1 dell'articolo 3 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 numero 346, richiamato dagli articoli 1 e 10 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 numero 347, il trasferimento e le formalità ipotecarie e catastali da esso discendenti sono esenti dalle relative imposte di successione, ipotecaria e catastale.

* enti pubblici e fondazioni o associazioni legalmente riconosciute diversi da quelli su elencati ove le donazioni siano disposte per le finalità di cui sopra a condizione che entro il quinquennio venga dimostrato di aver impiegato i beni o le somme ricavate dalla loro alienazione per le dette finalità

SB. b - Clausola

Per quanto attiene al cespite numero....devoluto a....., per le finalità di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 numero 346, richiamato dagli articoli 1 e 10 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 n.347 (chiedere alle parti - esempio: finalità di culto ed attività pastorali), il legale rappresentante di tale Ente, che attesta che esso riveste le qualità ivi indicate, dichiara che il trasferimento e le formalità ipotecarie e catastali da esso discendenti sono esenti dalle relative imposte.

Dichiara altresì di essere a conoscenza degli adempimenti di cui al citato articolo 3.

SC

Beni culturali

SC.a Beni culturali già sottoposti a vincolo:

articolo 12 lettera g e articolo 13 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346

Se i beni furono sottoposti a vincolo prima della apertura della successione e sono stati assolti i conseguenti obblighi di conservazione e protezione

si considerano non facenti parte dell'asse ereditario

mentre le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura ordinaria.

A condizione che sia allegato alla dichiarazione di successione attestato rilasciato dalla Sovrintendenza competente comprovante la esistenza del vincolo e l'assolvimento dei detti obblighi.

Se tale obbligo non ricorra, l'attestato dovrà essere prodotto, nel termine previsto per la presentazione della dichiarazione di successione, alla competente Agenzia delle Entrate.

Attestato che dovrà essere prodotto all'Agenzia delle Entrate.

SC.a Clausola.

Per quanto attiene al cespite numero.....,trattandosi di bene sottoposto al vincolo di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004 numero 42 e norme connesse, esso è da considerarsi escluso dall'asse ereditario.

All'uopo si allega attestato rilasciato il..... dalla Sovrintendenza.....comprovante la esistenza del vincolo e l'assolvimento dei detti obblighi, ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 numero 346.

La parte sottoscritta dichiara di essere a conoscenza che la alienazione dell'immobile prima di cinque anni da oggi, il mutamento della sua destinazione d'uso non autorizzato ed il mancato rispetto degli obblighi di cui al citato decreto legislativo, con particolare riguardo a quello delle formalità per l'esercizio della prelazione in casi di alienazione, sono cause di decadenza dal beneficio.

SC.b Beni culturali non sottoposti a vincolo al momento della apertura della successione

articolo 25 c.2 lgsl. 31 ottobre 1990 n.346

L'imposta di donazione dovuta dal beneficiario è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al cinquanta per cento del loro valore; alle medesime condizioni e con i medesimi adempimenti ed obblighi di cui sopra

SC.b Clausola.

Per quanto attiene al cespite numero.....,trattandosi di bene non ancora sottoposto al vincolo di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004 numero 42 e norme connesse ma costituente un bene di interesse culturale, la imposta ad esso afferente sarà ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al cinquanta per cento del suo valore.

All'uopo si allega attestato rilasciato il..... dalla Sovrintendenza.....comprovante la esistenza delle caratteristiche del bene di cui al citato decreto legislativo.

La parte sottoscritta dichiara di essere a conoscenza che la alienazione dell'immobile prima di cinque anni da oggi, il mutamento della sua destinazione d'uso non autorizzato ed il mancato rispetto degli obblighi di cui al citato decreto legislativo, con particolare riguardo a quello delle formalità per l'esercizio della prelazione in casi di alienazione, sono cause di decadenza dal beneficio.

SD Successione apertasi entro cinque anni da altra successione o donazione avente ad oggetto gli stessi beni o parte di essi

articolo 25 comma 1 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346

La imposta di successione è ridotta di un importo inversamente proporzionale al tempo trascorso, in ragione di un decimo per ogni anno a frazione di anno.

SD Clausola

Trattandosi di successione apertasi entro cinque anni da precedente successione

ovvero

da precedente donazione avente ad oggetto gli stessi beni (o diritti.....o parte degli stessi beni o diritti.....), la imposta di successione verrà ridotta in ragione di....decimi.

SE Riduzione d'imposta per successione di fondi rustici al coniuge o parenti in linea retta o fratelli e sorelle del de cuius, coltivatori diretti e nell'ambito di impresa diretto coltivatrice

articolo 25 comma 3 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346

La riduzione dell'imposta a carico del beneficiario dell'importo proporzionale corrispondente al quaranta per cento della parte del valore complessivo del fondo rustico (o dei fabbricati rurali anche non insistenti sul fondo) non superiore a Euro 103.291,37 (già Lire 200.000.000)

La norma porta anche la definizione della famiglia diretto-coltivatrice.

SE Clausola

Con riferimento al cespite numero.....la parte beneficiata chiede che la imposta di successione venga applicata a norma dell'articolo 25 comma 3 decreto legislativo 31 ottobre 1990 numero 346.

All'uopo si allega attestazione rilasciata da in data.....comprovante la qualifica di coltivatrice diretta della stessa e che il trasferimento avviene nell'ambito della famiglia diretto coltivatrice quale individuata nel citato articolo.

SF Riduzione di imposta per successioni nel cui asse ereditario vi siano immobili o parti di immobili adibiti all'esercizio di impresa artigiana familiare a favore del coniuge o dei parenti in linea retta entro il terzo grado del de cuius nell'ambito della impresa artigiana

articolo 25 comma 4 d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346

Il beneficio consiste nella riduzione dell'imposta di successione a carico del beneficiario dell'importo proporzionale corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore a Euro 103.291,37 (già Lire 200.000.000)

Beneficiari sono il coniuge ed i parenti in linea retta entro il terzo grado.

La riduzione dell'imposta è concessa a condizione che il trasferimento avvenga nell'ambito della impresa familiare artigiana, la cui esistenza deve essere comprovata secondo le norme dell'articolo 5 t.u.i.r (scrittura privata autenticata o atto pubblico).

SF Clausola

In riferimento al cespite numero....., la parte beneficiata chiede che il presente atto venga tassato con la applicazione della riduzione della imposta nella misura di cui all'articolo 25 comma 4 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 346.

Dichiara che la successione avviene nell'ambito della impresa artigiana familiare la cui esistenza è comprovata da.....

SG Riduzione della relativa imposta per successioni aventi ad oggetto aziende, quote di società di persone o beni strumentali (di cui al t.u.i.r) in territori montani con meno di 5.000 abitanti o nelle frazioni con meno di 1000 abitanti (anche se parte di comuni montani di maggior dimensioni) trasferiti al coniuge o al parente entro il terzo grado del de cuius che proseguano l'attività imprenditoriale per non meno di cinque anni.

articolo 25 comma 4 bis d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346

Il beneficio consiste nella riduzione dell'imposta a carico del beneficiario dell'importo proporzionale corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore a Euro 103.291,37 (già Lire 200.000.000)

a condizione che, entro sessanta gironi dal decorso quinquennio, il beneficiario provi, con dichiarazione da produrre all'ufficio del registro competente, di aver proseguito la attività imprenditoriale, salvo decadenza dal beneficio e pagamento degli interessi di mora.

SG Clausola

La parte sottoscritta, in relazione al cespite numero....., trovandosi nelle condizioni di cui all'articolo 25 comma quattro bis del decreto legislativo 31 ottobre 1990 numero 346, chiede che il presente atto venga tassato come ivi disposto.

Dichiara di essere a conoscenza dell'onere di proseguire la attività imprenditoriale per non meno di cinque anni da oggi e di produrre al competente ufficio, entro e non oltre sessanta giorni dal compimento del quinquennio, dichiarazione di aver effettivamente proseguito tale attività.

SH

Giovane imprenditore agricolo

comma 1 dell'articolo 14 della legge 15 dicembre 1998 n. 441

Il trattamento di favore consiste nella esenzione dalle imposte di bollo, di successione e catastale mentre la imposta ipotecaria è dovuta in misura fissa.



dottor Paolo Giunchi
notaro

nulla in veritate potior

SH.a Successione a favore del giovane coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale iscritto alla relativa gestione previdenziale

SH.a Clausola

Il signor....., che non ha ancora compiuto i quarant'anni di età, quale erede (o legatario) del cespite numero..... dichiara:

** che fra sé il de cuius esiste relazione di parentela in linea retta entro il terzo grado;*

** di rivestire la qualifica di coltivatore diretto*

(ovvero di imprenditore agricolo professionale)

** di essere iscritto alla relativa gestione previdenziale;*

e si obbliga

** a coltivare (ovvero a condurre direttamente) il fondo rustico in oggetto per almeno sei anni dalla data dell'apertura della successione.*

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 14 della legge 15 dicembre 1998 numero 441, il presente atto è pertanto redatto in carta semplice ed è esente dalle imposte sulla successione e catastale e sconterà la imposta ipotecaria in misura fissa.

SH.b Successione a favore di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale non iscritto -al momento della apertura della successione- alle relative gestioni previdenziali

SH.b Clausola

Il signor....., che non ha ancora compiuto i quarant'anni di età, quale erede (o legatario) del cespite numero..... dichiara:

** che fra sé e il de cuius esiste relazione di parentela in linea retta entro il terzo grado;*

** di rivestire la qualifica di coltivatore diretto*

(ovvero di imprenditore agricolo professionale)

** di non essere iscritto alla relativa gestione previdenziale;*

e si obbliga

** a coltivare (ovvero a condurre direttamente) il fondo rustico in oggetto per almeno sei anni dalla data dell'apertura della successione*

** a iscriversi alla detta gestione previdenziale entro tre anni dalla data odierna.*

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 14 della legge 15 dicembre 1998 n. 441, il presente atto è pertanto redatto in carta semplice ed è esente dalle imposte di successione e catastale e sconterà la imposta ipotecaria in misura fissa.

SH.c Successione a favore di soggetto che non riveste le dette qualifiche

Sebbene con qualche incertezza, si ritiene che il termine di due anni i cui a seguito inizi a decorrere dal momento della acquisizione della qualifica.

SH.c Clausola

Il signor....., che non ha ancora compiuto i quarant'anni di età, quale erede (o legatario) del cespite numero..... dichiara:

che intende usufruire del trattamento fiscale di cui al comma 1 dell'articolo 14 della legge 15 dicembre 1998 n.441, trattandosi di successione fra ascendenti e discendenti entro il terzo grado;



dottor Paolo Giunchi
notaro

nulla in veritate potior

si obbliga pertanto ad acquisire la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale entro ventiquattro mesi da oggi e a coltivare ovvero a condurre direttamente il fondo rustico in oggetto per almeno sei anni dalla data dell'apertura della successione, iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni.

SI Il totale delle imposte applicate in misura fissa sugli immobili dell'asse ereditario costituiti da terreni agricoli o montani non può comunque eccedere il valore fiscale dei terreni stessi

articolo 14 della legge 18 ottobre 2001 numero 383

SK.a Clausola

Poiché il totale delle imposte applicate in misura fissa sugli immobili di cui al cespite....., costituito da terreni agricoli o montani, eccederebbe il valore fiscale di tali beni pari, ad Euro....., l'ammontare delle imposte riferibile al detto cespite è pari a tale ultima somma.

4S - VINCOLI DI DESTINAZIONE IMMOBILIARI O MOBILIARI

Se si ritenga ammessa la costituzione di vincolo di destinazione per testamento, tale fattispecie dovrà essere sottoposta a precipua tassazione secondo le aliquote previste per la donazione.

Cfr. 4 Vincoli di destinazione immobiliari o mobiliari.

LEGISLAZIONE - LE NORME RECENTI



1

Le norme introdotte con d.l. 3 ottobre 2006 numero, convertito, con modificazioni, in legge 24 novembre 2006 numero 286 del cui articolo 2 i commi che seguono fanno parte.

Articolo 2 comma 47

È istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54.

Articolo 2 comma 48

I trasferimenti di beni e diritti per causa di morte sono soggetti all'imposta di cui al comma 47 con le seguenti aliquote sul valore complessivo netto dei beni:

- a) devoluti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;
- b) devoluti a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;
- c) devoluti a favore di altri soggetti: 8 per cento

Articolo 2 comma 49

Per le donazioni e gli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti e la costituzione di vincoli di destinazione di beni l'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote al valore globale dei beni e dei diritti al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'articolo 58, comma 1, del citato testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, ovvero, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti:

- a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;
- b) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;
- c) a favore di altri soggetti: 8 per cento

Articolo 2 comma 50

Per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001

Articolo 2 comma 51

Con cadenza quadriennale, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze si procede all'aggiornamento degli importi esenti dall'imposta tenendo conto dell'indice del costo della

Articolo 2 comma 52

Sono abrogate le seguenti disposizioni:

- a) articolo 7, commi da 1 a 2-*quater*, del testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni;
- b) articolo 12, commi 1-*bis* e 1-*ter*, del testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346;
- c) articolo 56, commi da 1 a 3, del testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni;
- d) articolo 13 della legge 18 ottobre 2001, n.383.

2

Le norme che seguono sono state introdotte dalla legge “finanziaria” 27 dicembre 2006 n.296

Articolo 1 comma 77

All'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) nel comma 48, dopo la lettera a), è inserita la seguente:
“a-*bis*) devoluti a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento”;
- b) nel comma 49, dopo la lettera a), è inserita la seguente:
“a-*bis*) a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento”;
- c) dopo il comma 49 è inserito il seguente:
“49-*bis*. Se il beneficiario dei trasferimenti di cui ai commi 48 e 49 è una persona portatrice di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera l'ammontare di 1.500.000 Euro”

Articolo 1 comma 78

Al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) all'articolo 3, è aggiunto, in fine, il seguente comma:
“4-*ter*. I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-*bis* e seguenti del codice civile a favore dei discendenti, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla



presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposta dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.”;

b) all'articolo 8, dopo il comma 1, è inserito il seguente:

“*I-bis*. Resta comunque ferma l'esclusione dell'avviamento nella determinazione della base imponibile delle aziende, delle azioni, delle quote sociali.”;

c) all'articolo 31, comma 1, le parole: “sei mesi” sono sostituite dalle seguenti: “dodici mesi”

Articolo 1 comma 79

Le disposizioni di cui ai commi 77 e 78 si applicano alle successioni apertesesi a decorrere dal 3 ottobre 2006, nonché agli atti pubblici formati, agli atti a titolo gratuito fatti, alle scritture private autenticate e alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge.



NOTE

¹ Singolare la.... *consecutio temporum* per la quale il beneficio..... viene applicato dopo cinque anni.

² L'articolo 1 del testo unico numero 346\1990 ha per oggetto i trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed i trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità fra vivi; l'articolo 8, che determina la base imponibile dell'imposta di successione, al comma 4 disciplina il coacervo in riferimento alle successioni prendendo in considerazione le sole donazioni, anche presunte tali ai sensi dell'articolo 26 della legge di registro);

come ribadito dall'articolo 29 lettera f, relativo all'obbligo della indicazione nella dichiarazione di successione delle donazioni fatte dal defunto agli eredi o legatari;

l'articolo 57 indica anch'esso, come oggetto del coacervo relativo alle donazioni, le sole donazioni anteriori fatte dal donante al donatario;

l'articolo 58 comma 5 infine dichiara applicabili le norme sulle donazione (titolo III del t.u.) anche agli atti di liberalità diversi dalla donazione.

Dall'insieme di queste norme appare come il testo unico, coerentemente col suo oggetto di imposta, non si occupi dei trasferimenti a titolo gratuito diversi dalla donazione e dalle altre liberalità.

Se la donazione è un negozio a titolo gratuito, non necessariamente l'atto a titolo gratuito costituisce una liberalità.

Altrettanto non necessariamente il vincolo di destinazione è atto di liberalità.



dottor Paolo Giunchi
notaro
nulla in veritate potior

L'emendamento al decreto legge effettua una parificazione, ai fini della identificazione delle aliquote, fra atti a titolo gratuito e vincoli di destinazione, ma sembra che mantenga ben distinte fra loro le varie fattispecie; quando, infatti, disciplina (nel medesimo comma) i trasferimenti fatti congiuntamente a favore di più soggetti, ignora gli atti a titolo gratuito, utilizzando il termine **donazione** sebbene in seguito si riferisca ad atti di disposizione.

Dal che si dovrebbe dedurre che gli atti a titolo gratuito fatti congiuntamente a favore di più soggetti siano esclusi dall'imposizione e che la costituzione di vincoli di destinazione goda di margini di non tassazione. Ma, al di là del dato letterale, la equiparazione degli atti a titolo gratuito e di costituzione di vincolo alla donazione, portata dalla novella, non sembra possa *tout court* coinvolgere tali negozi in quella parte del meccanismo fiscale che, per sua qualità, sia riferibile ai soli atti di liberalità o a successioni *mortis causa*. Si pensi, ad esempio, come striderebbe con la ratio dell'istituto attrarre il vincolo di destinazione nel coacervo.

Peraltro, come ho avuto occasione di osservare, in assenza di una revisione strutturale della materia, dove la novella "infilta" atti a titolo gratuito e vincoli di destinazione in un testo unico nato e aggiornato per non comprenderli, ogni interpretazione della risultante marmellata, ha la sua dignità.

³ Il riferimento al "valore" o alla differenza fra "valore e prezzo", portato dall'articolo 26, non sembra conciliarsi col trasferimento oneroso di partecipazioni sociali, non soggetto ad accertamento di valore ai fini della imposta di registro e per il quale, quindi, non si pone la eventualità di imposta "richiesta successivamente alla registrazione".

Una ipotesi che è stata avanzata per risolvere tale ambiguità è che il riferimento al **valore** di cui all'articolo 26 potrebbe riferirsi al valore nominale; per cui i trasferimenti verrebbero in considerazione con riferimento a tale valore nominale oppure alla differenza fra il prezzo convenuto ed il valore nominale. L'articolo 26 prevede, ai fini della tassazione del negozio, il raffronto fra **le imposte** che gravano sul trasferimento a titolo oneroso e quelle che gravano su quello a titolo gratuito.

Le cessioni a titolo oneroso di partecipazioni sociali non sono assoggettate né all'imposta di bollo né a quella di registro mentre scontano la tassa sui contratti di borsa.

Se non si ritenga che nel concetto di imposta possa allocarsi anche la tassazione delle plusvalenze e se alla tassa sui contratti di borsa si accrediti la natura tecnica di tassa, nessuna **imposta** grava sul trasferimento a titolo oneroso delle partecipazioni sociali, tranne quella fissa ex articolo 11 tariffa parte prima del t.u.

In argomento, la Circolare Ministeriale numero 2000/237953 del 16 novembre 2000, peraltro, ha affermato che debba prendersi in considerazione, ai fini del confronto fra le due imposizioni, anche la tassa sui contratti di borsa.

Se pur si voglia considerare quest'ultima tassa fra l'ammontare complessivo delle imposte, la imposizione dovuta per il trasferimento a titolo oneroso, facilmente risulterà inferiore a quella dovuta per il trasferimento a titolo gratuito, per di più soggetto a rettifica di valore.

Deve tuttavia osservarsi sia che la norma prende in considerazione le cessioni di partecipazioni sociali oltre il limite di €189.795, 91 e che, operando la presunzione in riferimento ai negozi fra coniugi o parenti in linea retta, la franchigia di €1.000.000 per la imposta di donazione o di atto a titolo gratuito di cui godono tali soggetti renderà infrequente la applicazione dell'articolo 26 a tali fattispecie negoziali.

Infine val la pena di notare che la disposizione stabilisce il raffronto fra trasferimenti a titolo oneroso e trasferimenti a titolo gratuito, il che appare coerente con la tassazione di tali atti espressamente prevista dalla novella, che introduce fra gli atti soggetti all'imposta (nella stessa misura e con le stesse modalità previste per la donazione) anche la categoria degli atti a titolo gratuito.



dottor Paolo Giunchi
notaro

nulla in veritate potior

Ma la imposizione fiscale su tali atti non era disciplinata dal testo unico n. 346 del 1990, mentre lo era dal d.p.r. 26 ottobre 1972 n.637 alla quale si era conformato il testo unico della imposta di registro emanato il 26 aprile 1986 (d.p.r. numero 131).

Questo raccordo fra l'articolo 26 citato e la novella mi sembra abbia più l'aspetto di un casuale e quasi miracoloso accadimento piuttosto che di un voluto coordinamento, sistematicamente ignorato in altre parti della novella stessa.